

УДК 336.143-022.252

Олена Разборська (Україна)
Ярослава Серженік (Україна)

JEL classification: G30, U20

Олена РАЗБОРСЬКА

кандидат економічних наук,
доцент,
кафедра обліку, аналізу і аудиту,
Донецький національний університет
імені Василя Стуса, Україна
E-mail: o.rozborska@donnu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4519-0381>

Ярослава СЕРЖЕНІК

Донецький національний університет
імені Василя Стуса, Україна
E-mail: serzhenik.i@donnu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2622-7927>

© Олена Разборська,
Ярослава Серженік, 2020

Отримано: 06.11.2020 р.
Прорецензовано: 20.11.2020 р.
Рекомендовано до друку: 16.12.2020 р.
Опубліковано: 16.12.2020 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ СПРАВЛАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УМОВАХ ДЕФІЦИТУ БЮДЖЕТУ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Нині, стратегічним завданням управління держави є забезпечення ефективного механізму її функціонування, щоб державна казна на повнювала свій тиск, при цьому, не здійснювався тиск на розвиток бізнесу. Прибуткове оподаткування підприємств спричиняє серйозний вплив на розвиток підприємництва, оскільки воно може як стимулювати, так і дестимулювати його розвиток. Застосування ефективної системи справляння податку на прибуток підприємств за умови забезпечення гарантії надійності обліково-аналітичної інформації дозволить учасникам податкової системи приймати ефективні управлінські рішення щодо формування, повноти та своєчасності справляння податку на прибуток.

Мета. Метою дослідження є узагальнення теоретичних аспектів організації, справляння податку на прибуток підприємств як регулюючого інструменту національної економіки, визначення основних проблем його обліку і контролю за ринкових умов господарювання та обґрунтування пропозицій щодо їх вирішення, опрацювання й розроблення практичних аспектів удосконалення досвіду справляння податку.

Метод (методологія). На основі методів системно-структурного аналізу, порівняння, причинно-наслідкового аналізу та аргументації деталізовано проблеми справляння податку на прибуток різних країн, його обліково-аналітичного забезпечення і контролю в умовах запровадження класичної європейської моделі податку на прибуток.

Результати. Досліджено завдання управління держави щодо забезпечення ефективного механізму функціонування податкової системи як одного з основних важелів державного регулювання економікою. Використовуючи іноземний досвід розвинутих країн запропоновано підхід до вирішення питань наповнення бюджету (дефіциту бюджету) та мінімізації тиску на розвиток бізнесу. Досліджено вплив на економіку країни результатів трансформації податку з мінімальними втратами для бізнесу і держави. Запропоновано розв'язання проблеми зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств, що дозволить розвиватись підприємницькому сектору з новою силою.

Разборська О., Серженік Я. Трансформаційні процеси справляння податку на прибуток в умовах дефіциту бюджету. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 3. С. 90-100.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.03.090>

Ключові слова: податок на прибуток; податок на виведений капітал; трансформаційні зміни; податкова система; облік; контроль; обліково-аналітична інформація.

UDC 336.143-022.252

JEL classification: G30, U20

Olena RAZBORSKA

*PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting, Analysis and
Auditing,
Vasyl`Stus Donetsk National University, Ukraine
E-mail: o.rozborska@donnu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4519-0381>*

Yaroslava SERZHENIK

*Vasyl`Stus Donetsk National University, Ukraine
E-mail: serzhenik.i@donnu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2622-7927>*

© Olena Razborska, Yaroslava Serzhenik, 2020

Received: 06.11.2020
Revised: 20.11.2020
Accepted: 16.12.2020
Online publication date: 16.12.2020



This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

**Olena Razborska (Ukraine)
Yaroslava Serzhenik (Ukraine)**

TRANSFORMATION PROCESSES OF INCOME TAX COLLECTION IN CONDITIONS OF BUDGET DEFICIT

ABSTRACT

Introduction. Currently, the strategic task of government is to ensure an effective mechanism for its functioning, so that the state treasury is filled and, at the same time, there is no pressure on business development. Income taxation of enterprises has a serious impact on the development of entrepreneurship, as it can both stimulate and discourage its development. The application of an effective system of corporate income tax, provided a guarantee of reliability of accounting and analytical information will allow participants in the tax system to make effective management decisions on the formation, completeness and timeliness of corporate income tax.

Purpose. The purpose of the study is to summarize the theoretical aspects of the organization, corporate income tax as a regulatory tool of the national economy, identify the main problems of its accounting and control of market conditions and justify proposals for their solution, processing and development of practical aspects of improving the practice of tax collection.

Method (methodology). Based on the methods of system-structural analysis, comparison, causal analysis and argumentation, the problems of collecting income tax of different countries, its accounting and analytical support and control in the introduction of the classical European model of income tax are detailed.

Results. The task of state administration to ensure an effective mechanism for the functioning of the tax system as one of the main levers of state regulation of the economy is studied. Using the foreign experience of developed countries, an approach to solving the issues of filling the budget (budget deficit) and minimizing the pressure on business development is proposed. The impact on the country's economy of the results of tax transformation with minimal losses for business and the state has been studied. It is proposed to solve the problem of reducing the fiscal efficiency of corporate income tax, which will allow the business sector to develop with renewed vigor.

Razborska, O., & Serzhenik, Y. (2020). Transformation processes of income tax collection in conditions of budget deficit. *Economic analysis*, 30 (3), 90-100.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.03.090>

Keywords: income tax; tax on withdrawn capital; transformational changes; tax system, accounting; control; accounting and analytical information.

Вступ

Сучасний стан української податкової системи відповідає класичній європейській моделі функціонування податку на прибуток підприємств. Даний податок відіграє провідну роль при оподаткуванні господарюючих суб'єктів, оскільки є фактичним джерелом наповнення бюджету. Винятковість податку на прибуток полягає у тому, що механізм його справляння дозволяє забезпечувати практичне поєднання фіскальної і регулюючої функцій податків, стимулювати поживлення інвестиційної та інноваційної діяльності, розвиток конкурентних відносин.

Водночас з цим існують дискусії на рахунок традиційного податку на прибуток підприємств. Держава нарікає на масове ухилення від сплати податку через «тіньовий» бізнес та його «мінімізацію» усіма можливими способами, що призводить до незадовільних надходжень в бюджет. У свою чергу, бізнес функціонує в умовах складності адміністрування податку на прибуток, тиску податкової служби та перенесення податкового навантаження на невелику кількість добросовісних платників податку.

Наразі дослідників-економістів все більше цікавлять дискусійні питання, пов'язані з реформуванням системи оподаткування в частині податку на прибуток та можливості запровадження податку на виведений капітал на заміну традиційного податку на прибуток. Вагомий внесок у дослідження цієї теми зробили вітчизняні вчені та практики, серед яких: В. Л. Андрущенко, В. П. Вишневецький, С. Л. Лондар, Г. С. Мельничук, І. Мельничук, С. В. Онишко, Т. В. Паєнтко, А. М. Савченко, А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна, Л. Д. Тулуш, К. І. Швабій та інші. І все ж, не зважаючи на значну кількість напрацювань в цьому напрямку, які дозволили вирішити низку проблем, питання реформування механізму справляння податку на прибуток підприємств залишається відкритим і потребує подальших теоретичних й практичних доробок. Зокрема, виникає нагальна потреба у дослідженні аспектів обліку і контролю податку на прибуток підприємств як основних джерел розкриття публічної інформації.

Мета та завдання статті

Метою наукового дослідження є узагальнення теоретичних аспектів організації, справляння податку на прибуток підприємств як регулюючого інструменту національної економіки, визначення основних проблем його обліку і контролю за ринкових умов господарювання та обґрунтування пропозицій щодо їх вирішення, опрацювання і розроблення практичних аспектів удосконалення

практики справляння податку на прибуток в умовах глобалізації.

Відповідно до поставленої мети в статті, визначено завдання надати пропозиції щодо підвищення рівня ефективності системи справляння податку на прибуток підприємств за умови забезпечення гарантії надійності обліково-аналітичної інформації для прийняття користувачами ефективних управлінських рішень щодо формування, повноти та своєчасності справляння податку на прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [1].

Сьогодні податок на прибуток підприємств – один із найвагоміших із групи прямих податків у податковій системі України. Цей податок має двозначний характер: з одного боку, він, як частина податкової системи, виступає специфічною формою виробничих відносин, у чому складається його суспільний зміст і, з іншого боку, є частиною національного доходу держави в грошовій формі, що характеризує його матеріальний зміст. В історії оподаткування прибутку підприємств в Україні виокремлюють етапи, що характеризують генезис його розвитку (рис. 1).

Після запровадження в Україні класичної європейської моделі податку на прибуток підприємств, згідно з якою базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є фінансовий результат до оподаткування, що потім коригується на різниці визначені Податковим кодексом України. Тобто об'єкт оподаткування повинен розраховуватись на підставі даних фінансової звітності платника податків, у зв'язку із чим фіскальним органам надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку для податкових цілей.

Сучасне підприємництво орієнтоване на отримання максимального прибутку, що відображає інтереси підприємців-інвесторів. Прибуток є не лише результатом діяльності підприємства, а інструментом і механізмом для розвитку діяльності суб'єкта господарювання та задоволення інтересів його учасників. Запропонований в бухгалтерській звітності прибуток – це узагальнений результативний показник, який багато в чому впливає на оцінку стану справ економічного суб'єкта зацікавленими користувачами. Тому процес розрахунку

оподаткованого прибутку займає важливе місце в діяльності будь-якого підприємства, оскільки від правильності його визначення, повноти і

своєчасності перерахування до бюджету відповідних коштів залежить його діяльність в майбутньому.



Рис. 1. Етапи оподаткування прибутку підприємств в історії України

Джерело: складено на основі [2; 3].

Податок на прибуток підприємств є одним з основних бюджетоутворюючих податків, але надмірне податкове навантаження мотивує платників шукати законні способи оптимізації оподаткування, розвиває тіньовий сектор, збільшує корупційні прояви тощо. Ніякі інші податки, у тому числі і прямі, не мають такої залежності від кінцевих результатів діяльності суб'єктів і громадян, як прибуткові податки.

Наразі, із загальної кількості платників податку на прибуток підприємств в Україні, що складає близько 270 000 платників, 90 % загальної суми податку на прибуток сплачується до бюджету 1100 платниками, річний дохід яких перевищує 20 млн. грн. Проте решта 10 %, що складають 8000 платників з річним доходом, що перевищує 20 млн. грн, стабільно декларують від'ємне значення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств та відповідно взагалі не сплачують податок до бюджету, хоча щорічно сплачують за кордон пасивні доходи (дивіденди,

проценти тощо) у розмірах, що обліковуються мільярдами гривень [9].

Отже, класична модель оподаткування прибутку підприємств в сьогоdnішніх економічних умовах в Україні є неефективною, а податок на прибуток має низку недоліків, серед яких:

- складні правила розрахунку об'єкта оподаткування (фінансовий результат як базовий показник для розрахунку об'єкта оподаткування з подальшим коригуванням на різниці – це постійний ризик претензій з боку контролюючих органів);
- необхідність ведення окремого обліку податкової амортизації;
- проблеми з накопиченням збитків;
- агресивні схеми податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування, що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку [9].

Розрахунок суми податку на прибуток, на яку виникає зобов'язання перед бюджетом,

здійснюється за правилами податкового законодавства. У той же час бухгалтерський облік повинен мати інформацію про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності незалежно від правил та вимог податкового законодавства, а сучасні трансформації механізму справляння податку на прибуток потребують нового підходу до аналізу порядку його нарахування й сплати.

Необхідно відмітити, що оподатковуваний прибуток, який відображається в податковій декларації, і прибуток у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), як правило не збігаються, оскільки існують відмінності між податковим та обліковим прибутком (збитком) в бухгалтерському обліку, на що впливають коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(с)БО та МСФЗ на відповідні різниці, визначені Податковим кодексом України [1]. Механізм визначення фінансового результату до оподаткування дозволяє всім платникам податку на прибуток (незалежно від обсягу доходів) обліковувати витрати, не пов'язані з господарською діяльністю (не господарські витрати). Усе тому, що в бухгалтерському обліку немає жодних заборон щодо обліку витрат, а в розд. III ПКУ різниці, які зобов'язують їх «вичистити», за великим рахунком, є рідкістю. Проте на сьогодні намітилася тенденція до їх поступового розширення.

Згідно п.п. 14.1.84 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – Кодексу) інші терміни для цілей розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства. Водночас поняття «майно», не визначено чинною редакцією Кодексу, законодавством про бухгалтерський облік та фінансову звітність і законопроектом, що призведе до неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства, а також створення агресивних схем податкового планування, які використовуються окремими компаніями з метою уникнення оподаткування [1; 10].

Ще одним із основних недоліків наявної системи є часті податкові перевірки, які створюють адміністративне та фінансове навантаження на підприємства. Часто такі ревізії виконуються неналежним чином і більш формальні, ніж змістовні. Вони, як правило, зупиняють роботу адміністрації компанії та призводять до

нарахування недоцільних податкових зобов'язань, ймовірність оскарження яких дуже низька через недосконалість судової системи. Ця проблема виникла не через внутрішні недоліки податку на прибуток підприємств, а, насамперед, через недостатню інституційну спроможність, корупцію та застарілий підхід до збору податків у Державній податковій службі.

Використовуючи іноземний досвід розвинутих країн доцільно розглянути підхід до вирішення вищезгаданих проблем шляхом трансформації означеного податку з мінімальними втратами для бізнесу і держави. Розв'язання проблеми зниження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств може суттєво вплинути на економіку країни та прискорить розвиток підприємницького сектору економіки.

На міжнародному рівні, за пропозицією Організації економічного співробітництва та розвитку (Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)) запропоновано план дій з протидії, розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутку, основною метою якого є обмеження практики заниження податкових зобов'язань. В рамках запропонованого підходу визнається необхідність більш тісного міжнародно-правового співробітництва з адміністративних питань у сфері оподаткування. Таким чином застосування даного податку узгоджується на міждержавному рівні. У багатьох країнах виділяється податок на прибуток окремо для юридичних осіб і окремо для фізичних осіб, ставки оподаткування мають тенденції до їх зниження, вони можуть бути базовими, стандартними та прогресивними, тобто для різного виду підприємства є індивідуальний підхід (табл. 1).

Порівняно із іншими державами, ставка податку на прибуток підприємств в Україні є досить низькою, проте не виступає гарантією поживлення бізнес-середовища. Чинний податок на прибуток підприємств в Україні є доволі стандартним, як щодо ставки, так і щодо податкової бази. Він навряд чи має якісь особливо значимі економічні наслідки, втім, його внесок до збору податків зараз досить обмежений. Ключові проблеми щодо доходів від податку на прибуток підприємств – це великі, можливо, незаконно сформовані, збитки попередніх періодів та недостатня спроможність податкових органів забезпечити контроль за правильністю нарахування податку на прибуток підприємств. Ці проблеми самі по собі не вказують на необхідність різкої зміни системи, і їх, ймовірно, можливо вирішити через поступові реформи податку та податкових органів.

Для ефективної дії податку на прибуток підприємств, позитивного економічного, фіскального впливу, збільшення надходжень до

бюджету німецькі фахівці пропонують впровадити систему податку на виведений капітал, що передбачає зміну бази оподаткування на транзакції, що включають виплату дивідендів та інші форми «виведення капіталу» з податкової системи, а також заміну поняття прибутку з визначення прибутку згідно фінансової звітності на визначення фактичних фінансових потоків. Відповідно до законопроекту про податок на виведений капітал такі транзакції буде оподатковано за ставками 15 % для дивідендів та 20 % для інших форм виведення капіталу, як-то

завищення трансфертних цін або індексація процентних ставок за кредитами від пов'язаних осіб, що часто є ефективними формами ухилення від сплати податку. Ця система суттєво відрізняється від чинної системи податку на прибуток підприємств, оскільки база оподаткування складається з транзакцій з неплатниками податку на виведений капітал, та не використовує більш комплексну базу оподаткування, яку розраховують на основі фінансової звітності [6; 7; 8; 9].

Таблиця 1. Порівняльний аналіз основних ознак справляння податку на прибуток різних країн світу в 2020 році

Ознаки	Україна	Великобританія	Німеччина	США	Китай	Японія
1	2	3	4	5	6	7
Назва	Прямий податок, сплачуваний з прибутку, одержаного від реалізації продукції, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, орендних операцій, роялті та від поза реалізаційних операцій	Податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax) Діє 5 груп, кожна така група оподатковується за особливим принципом і названа в порядку алфавіту: A, C, D, E, F	Податок на прибуток корпорацій (корпоративний податок) – податок на фактично отриманий прибуток корпорацій (компаній) усіх форм власності	Прибуток корпорації, що підлягає оподаткуванню, дорівнює на доходуванням корпорації за мінусом допустимих відрахувань – включаючи вартість проданих товарів, заробітну плату та інші компенсації працівникам, відсотки, більшість інших податків, амортизацію та рекламу	Податок на господарську діяльність (бізнес-податок) за стосовують у всіх випадках надання послуг, що оподатковуються, передачі нематеріальних активів, продажу нерухомості	Корпоративний податок – встановлено фіскальним законодавством для сплати в обов'язково-му порядку для всіх суб'єктів підприємницької діяльності, чи то юридичних осіб, чи індивідуальних підприємців
Об'єкт оподаткування	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на відповідні різниці	Приростом капіталу є прибуток від продажу капітальних активів. Капітальними активами є нерухомість, фінансові активи (акції, облигації тощо)	Оподатковуванню підлягає сума дивідендів після сплати корпоративного податку	Оподатковується валовий перерозподільний прибуток корпоративного бізнесу	Прибуток підприємств та інших організацій	Чистий прибуток підприємства за звітний період. Суми доходів на покриття витрат, пов'язаних з веденням господарської діяльності, не включаються

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7
Ставка	Базова ставка податку становить 18%; 5% – для доходів фізосіб у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих платниками-резидентами та 9% – нерезидентами та резидентами-неплатниками	Податок на приріст капіталу стягується за стандартною ставкою корпоративного податку 19%	Максимальна ставка податку знижена до 28,5%, а оподаткування прибутку, розподіленого в порядку дивідендів, на рівні 30%	Фіксована ставка корпоративного податку на рівні 21%	Ставка податку становить 25%; для підприємств нових і високих технологій – 15%; для малих малоприбуткових підприємств – 20%	Максимальна ставка – 52,4%, а мінімальна – 30,62%
Сплата податку	Протягом 10-ти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації	Податок сплачується протягом року чотирма рівними частками	Платежі податку вносять щоквартально до 10 числа в березні, червні, вересні, грудні місяця	Податок сплачується або в ту ж дату, або через місяць після федеральної дати – 15 числа третього місяця, що настає за податковим роком	Цей податок сплачують щомісяця, а його розмір вираховують на основі товарообігу. Місячний дохід, менший за 4000 юанів (\$ 500) податком не обкладають	Сплачується не пізніше 15 березня року, наступного за звітним
Платники податку	Платники-резиденти – це суб'єкти господарювання, які провадять господарську діяльність на території України та за її межами. Платники-нерезиденти – це: юрособи-нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з України	Платники-резиденти, Платники-нерезиденти, що здійснюють діяльність відповідно до груп (A, C, D, E, F)	В основу оподаткування покладено принцип рівного податку на рівний дохід незалежно від його джерела. Всі, хто отримує доходи з декількох джерел, подають податкову декларацію	Суб'єкти господарювання можуть обрати, щоб їх розглядали як корпорації, що оподатковуються на рівні суб'єктів господарювання та членів або як «потіки» суб'єктів господарювання, оподатковуваних лише на рівні членів	Резиденти: створені в КНР або за кордоном, керівний орган яких знаходиться на території КНР; нерезиденти, сума доходу яких, відноситься до їх представництва на території КНР, та сума доходів у вигляді дивідендів, відсотків, ліцензійних відрахувань	Сплачується до відповідного бюджету як організаціями (компаніями, корпораціями), так і індивідуальними підприємцями

Джерело: складено на основі [1; 4; 5; 7; 8].

Запровадження в Україні класичної європейської моделі податку на прибуток підприємств, зокрема, з 2018 року – ідеї введення податку на виведений капітал (на розподілений прибуток) (реєстр. № 8557 від 05.07.2018 р.) в контексті боротьби з розмивання податкової бази і

виведення доходів/прибутку з-під оподаткування ОЕСР має безліч переваг у довгостроковій перспективі [9]. Переваги та загрози введення податку на виведений капітал в Україні зображені на рис. 2.

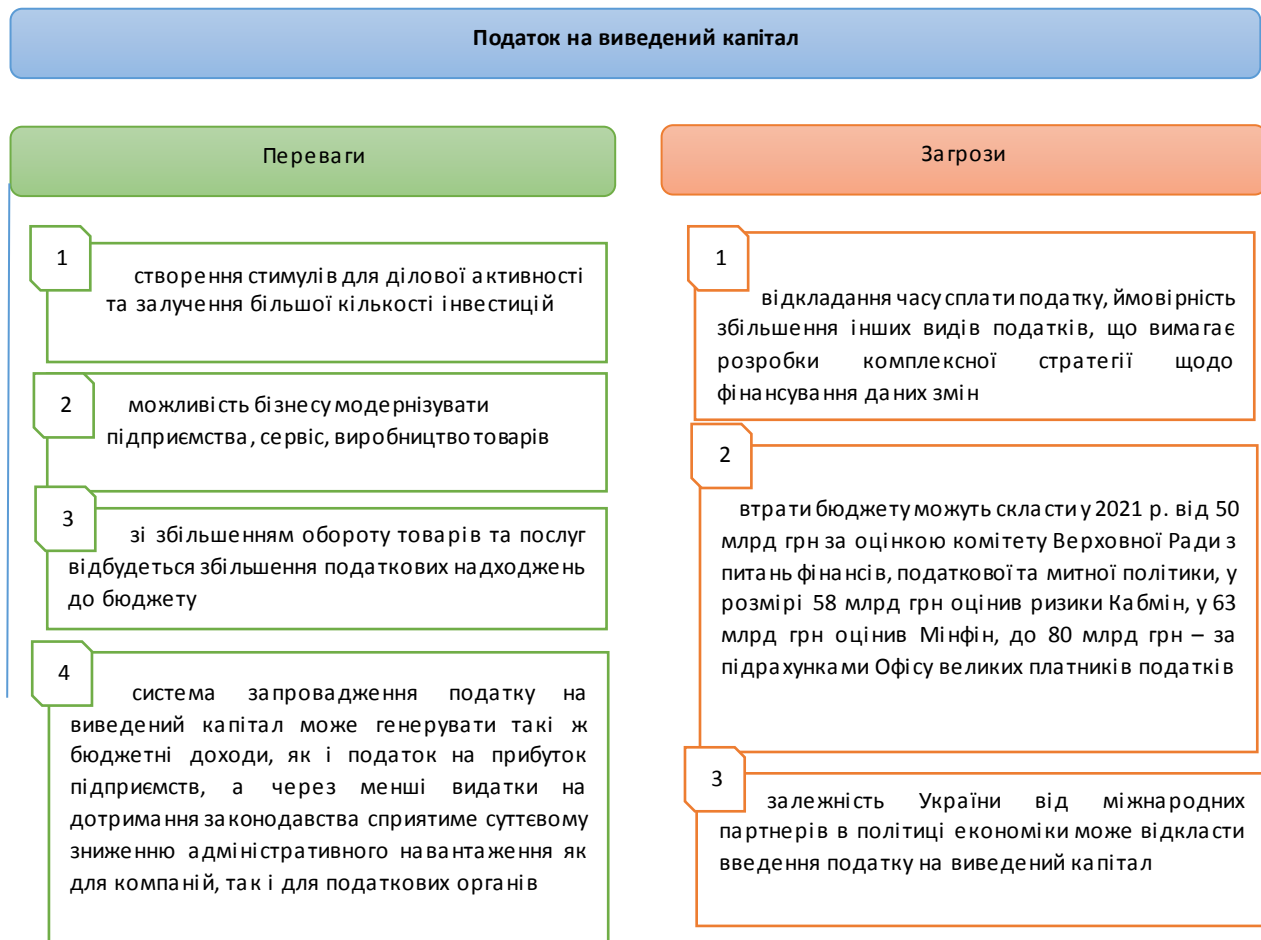


Рис. 2. Переваги та загрози введення податку на виведений капітал в Україні

Джерело: складено на основі [6; 7; 8; 9; 11].

Необхідність такого введення обумовлена неспроможністю застарілого значно зношеного виробничого обладнання й інфраструктури, успадкованих Україною від радянського періоду, забезпечити створення конкурентоспроможного продукту для представлення на міжнародному ринку. У зв'язку з цим та з метою вивільнення коштів на розвиток та модернізацію підприємств і стимулювання економічного зростання, доцільним є запровадження оподаткування лише тієї частини прибутку підприємств, яка не спрямовується на розширення чи створення виробництва. Такий підхід застосовується у Республіці Естонія, Латвійській Республіці та Грузії. Заплановане таке впровадження з 2021 року і у Польщі [11].

Введення податку на виведений капітал посприє збільшенню прозорості фінансової звітності – зникне необхідність занижувати фінансовий результат, адже в перевірках фінансового результату бізнесу податковою службою не буде необхідності.

Ще одна важлива зміна, на якій наголошують експерти, – вирівнювання податкового навантаження між середнім та великим бізнесом. Саме тому для здійснення податкової реформи потрібен системний підхід, який зможе врахувати всі ризики та мінімізувати їх.

Сьогодні податок на виведений капітал запроваджений в Естонії, Македонії, Грузії та Латвії. Також він діє у Великій Британії для малого та середнього бізнесу. Естонія стала першою країною, що у 2000 році реалізувала унікальну на той час податкову реформу, з метою сприяння розвитку підприємництва, залучення додаткових інвестицій та створення більшої кількості робочих місць. Згідно з дослідженнями Податкового Фонду (провідної незалежної організації США з дослідження податкової політики) наразі саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему серед країн, які входять до Організації економічного співробітництва і розвитку. У 2014-2015 рр. Естонія посіла перше місце як в загальному рейтингу

Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), так і в частині оподаткування прибутку підприємств [3; 7].

Наразі, урядом України прийнято кроки до реалізації політики зміни бази оподаткування фінансового прибутку на розподілений прибуток або інші форми виведеного капіталу в зв'язку з розглядом Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету (питань фінансів, податкової та митної політики) Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств (реєстр. № 3665 від 16.06.2020 р.) [12].

Законопроект доручається Кабінету Міністрів України під час підготовки проектів закону про Державний бюджет України на 2021 рік та наступні роки враховувати запровадження з 1 січня 2021 року податку на виведений капітал, забезпечуючи дотримання визначеного Кабінетом Міністрів України у стратегії управління державним боргом рівня граничного обсягу дефіциту державного бюджету на відповідний рік, зокрема, шляхом упровадження заходів з економії витрат, реалізація яких узгоджується з пріоритетними напрямками державної політики [10]. У пояснювальній записці до законопроекту зазначено, що законопроект передбачає ряд заходів для бездефіцитного впровадження податку на виведений капітал, зокрема, шляхом сплати авансового внеску з податку на виведений капітал, який визначатиметься Міністерством фінансів України у розмірі не меншому за сплату податку на прибуток в діючих умовах оподаткування [11]. При цьому, до законопроекту не надано фінансово-економічного обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки), що не відповідає вимогам Бюджетного кодексу України та Регламенту Верховної Ради України.

За наслідками розгляду Комітет прийняв рішення, що законопроект матиме вплив на показники бюджету (призведе до зменшення доходів державного і місцевих бюджетів у перші роки запровадження податку на виведений капітал, зокрема за загальними експертними висновками Міністерства фінансів України загальна сума втрат державного сектора у 2021 році складатиме 59,7 млрд грн, а втрат від податку на доходи фізичних осіб у сумі близько 3,3 млрд грн). У разі прийняття відповідного закону до 15 липня 2021 року він має вводитися в дію не раніше 1 січня 2022 року, а після 15 липня 2021 року – не раніше 1 січня 2023 року (або 1 січня наступного за цим року залежно від часу прийняття Закону) [12]. Звертаємо увагу на необхідність дотримання принципу стабільності податкового законодавства, за яким «зміни до

будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК) [1].

Отже, для прийняття виваженого рішення щодо внесеного законопроекту слід надати аналітичні розрахунки для забезпечення фінансово-економічного обґрунтування перспектив зміни бази оподаткування з фінансового прибутку на виведений капітал (розподілений прибуток або інші форми виведеного капіталу), що є формою податкової відстрочки, оскільки прибутки оподатковують пізніше, лише при їх розподіленні. При цьому, враховуючи наявність потенційних бюджетних ризиків, слабку прогнозованість їх дії в часі та, відповідно, наслідків запровадження нової моделі оподаткування господарюючих суб'єктів, вважаємо, що рішення щодо внесеного законопроекту може прийматися виключно після надання його належного фінансово-економічного обґрунтування з відповідними розрахунками та визначення дієвих компенсаторів бюджетних втрат (змін щодо скорочення витрат та/або джерел додаткових надходжень бюджету для досягнення його збалансованості) з метою недопущення зменшення фінансування важливих бюджетних програм.

Створення умов та перспектив конкурентоспроможності податкової системи України в частині оподаткування прибутку підприємств можливе за умов прийняття комплексних змін у Податковому кодексі України та ряді інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств з дотриманням принципу стабільності податкового законодавства, зокрема при розробці проекту закону про Державний бюджет України і забезпеченні виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, а також опрацювання/розроблення покрокової карти введення в дію відповідного закону з урахуванням усіх існуючих наразі чинників (в тому числі ризиків), пов'язаних із зміною моделі оподаткування господарюючих суб'єктів.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Розглянуте нами вище доводить, що на сьогодні податок на прибуток є важливою складовою наповнення бюджету нашої країни, механізмом для розвитку діяльності суб'єктів господарювання, а також показником конкурентоспроможності та фінансової стабільності підприємств. Тому, як економічна категорія та об'єкт витрат підприємства

– податок на прибуток постійно потребує ефективного обліку і контролю.

Незважаючи на позитивний досвід розвинутих країн, розвиток вітчизняної системи оподаткування податком на прибуток через запровадження податку на виведений капітал не представляється можливим без державного ініціювання та підтримки. Суть такої новації зводиться до того, що держава має на нормативно-правовому рівні підтримати дану ініціативу і розробити покрокову карту послідовного переходу українських підприємств на податок на виведений капітал. Перехід з визначення прибутку згідно фінансової звітності на визначення фактичних фінансових потоків дозволить спростити бухгалтерські розрахунки на основі складних оцінок вартості активів та сум амортизації до вимірювання фактичних потоків грошей. Передбачене законопроектом запровадження нових правил

оподаткування прибутку підприємств дасть змогу спростити ведення бізнесу, скоротити витрати платників податків на виконання податкового обов'язку.

Такі зміни вимагають розробки комплексної стратегії щодо фінансування, притягнення міжнародних партнерів в політику вітчизняної економіки, запровадження стимулів для залучення більшої кількості інновацій, створення умов модернізації підприємництва та збільшення обороту українських товарів з метою зростання податкових надходжень до бюджету. За цих умов, через зменшення видатків на дотримання законодавства в системі запровадження податку на виведений капітал, буде забезпечено умови суттєвого зниження адміністративного навантаження як для вітчизняного підприємництва, так і для податкових органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Волошенко І. Є. Удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток. Ефективна економіка. 2017. № 7. С. 55-57. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701>.
3. Малишкін О. І., Шкуліпа А. О. Податок на виведений капітал: обліково-звітний аспект. Облік і фінанси. 2019. № 4(86). С. 29-36. URL: <http://www.afj.org.ua/pdf/696-podatok-na-vivedeniya-kapital-oblikovo-zvitniy-aspekt.pdf>.
4. Бурцева О. Є., Власов О. О. Порівняльний аналіз податкових систем країн ЄС. Ефективна економіка. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6011>.
5. Бойко О. Специфіка податкових систем України і країн Європейського Союзу та їх порівняльний аналіз. Ефективність державного управління. 2016. Вип. 4(49). Ч. 2. С. 322-328. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_49/fail/38.pdf.
6. Савченко А. М., Гудим І. А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 11. С. 66-69. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/11_2018/13.pdf.
7. Мельничук І. Податок на виведений капітал: переваги, ризики та іноземний досвід. URL: <https://mbusinesspartner.com.ua/podatok-na-vyvedenyi-kapital> (дата звернення 16.12.2020).
8. Світовий досвід оподаткування: Німеччина. URL: <https://tax.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany> (дата звернення 15.12.2020).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон: Проект Закону України № 8557 від 05.07.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств: Проект Закону України № 3665 від 16.06.2020. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.
11. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств» від 16.06.2020. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.
12. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження податку на виведений капітал на заміну податку на прибуток підприємств» (засідання від 18.11.2020, протокол № 63). URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.

REFERENCES

1. Podatkoviy kodeks Ukraini: Zakon Ukraini [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine] (2010). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. Volosheniuk, I. E. (2017). Improving the accounting of income tax calculations. *Efficient economy*, 7, 55–57. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701> [in Ukrainian].
3. Malyshkin, O. I., & Shkulipa, A. A. (2019). Tax on withdrawn capital: accounting and reporting aspect. *Accounting and finance*, 4(86), 29–36. Retrieved from: <http://www.afj.org.ua/pdf/696-podatok-na-vivedeniy-kapital-oblikovo-zvitniy-aspekt.pdf> [in Ukrainian].
4. Burtseva, O. E., & Vlasov, O. O. (2017). Comparative analysis of tax systems of EU countries. *Efficient economy*, 12. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6011> [in Ukrainian].
5. Boyko, O. (2016). Specifics of tax systems of Ukraine and the European Union and their comparative analysis. *Efficiency of public administration*. 4(49), 322–328. Retrieved from: http://www.lvivacademy.com/vidavnistvo_1/edu_49/fail/38.pdf [in Ukrainian].
6. Savchenko, A. M., & Gudym, I. A. (2018). Comparative analysis of income tax and tax on withdrawn capital: current realities and prospects. *Investments: practice and experience*, 11, 66–69. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/11_2018/13.pdf [in Ukrainian].
7. Melnychuk, I. (2020). Withdrawn capital tax: advantages, risks and foreign experience. Retrieved from: <https://mbusinesspartner.com.ua/podatok-na-vyvedeniy-kapital>.
8. World experience of taxation: Germany (2020). Retrieved from: <https://tax.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany/> [in Ukrainian].
9. Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini schodo zaprovadzhennya podatku na vivedeniy kapital ta Implementatsiyi standartiv protidiyi rozvivannu podatkovoyi bazi ta vivedennya pributku za kordon: Proekt Zakonu Ukraini [On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the introduction of a tax on withdrawn capital and the implementation of standards to combat the erosion of the tax base and the withdrawal of profits abroad: Draft Law of Ukraine] (2018). Retrieved from: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356 [in Ukrainian].
10. Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta deyakih Inshih zakonodavchih aktiv Ukraini schodo zaprovadzhennya podatku na vivedeniy kapital na zaminu podatku na pributok pidpriemstv: Proekt Zakonu Ukraini [On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain other legislative acts of Ukraine concerning the introduction of tax on withdrawn capital in replacement of corporate income tax: Draft Law of Ukraine] (2020). Retrieved from: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.
11. Poyasnyvalna zapiska do proektu Zakonu Ukraini «Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta deyakih inshih zakonodavchih aktiv Ukraini schodo zaprovadzhennya podatku na vivedeniy kapital na zaminu podatku na pributok pidpriemstv» [Explanatory note to the draft Law of Ukraine «On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain other legislative acts of Ukraine concerning the introduction of withdrawn capital tax to replace corporate income tax»] (2020). Retrieved from: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.
12. Visnovok Komitetu Verhovnoyi Radi Ukraini z pitan byudzhetu do proektu Zakonu Ukraini «Pro vnesennya zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta deyakih inshih zakonodavchih aktiv Ukraini schodo zaprovadzhennya podatku na vivedeniy kapital na zaminu podatku na pributok pidpriemstv» [Conclusion of the Committee of the Verkhovna Rada of Ukraine on Budget to the Draft Law of Ukraine «On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain other legislative acts of Ukraine concerning the introduction of withdrawn capital tax to replace business income tax»] (2020). Retrieved from: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69156.